



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintinueve (29) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2021-00045-01 (27680)
Demandante: Gloria Stella Santodomingo Guarín
Demandada: DIAN

Temas: Cobro coactivo. Excepción: indebida tasación de la deuda.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia del 13 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió lo siguiente²:

Primero. Declárase la nulidad parcial de la Resolución 20200313000441, del 26 de junio de 2020, proferida por la ... Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, por medio de la cual se declaró parcialmente probada la excepción de «*indebida tasación del monto de la deuda*», presentada por la señora Gloria Stella Santodomingo Guarín contra el mandamiento de pago 20200304000162, del 31 de enero de 2020, así como la nulidad parcial de la Resolución 20200311000669, del 09 de septiembre de 2020, que confirmó la Resolución 20200313000441 de 2020, en los términos señalados en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho se declara que la responsabilidad a cargo de la señora Gloria Stella Santodomingo Guarín, en calidad de deudora solidaria de la Cooperativa de Servicios Petroletros JS Limitada, corresponde al 20% del monto de las obligaciones tributarias a que se refiere el mandamiento de pago 20200304000162, del 31 de enero de 2020, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794 del ET; suma resultante por la que deberá seguirse adelante la ejecución en contra de aquella, conforme lo señalado en la parte motiva de esta sentencia.

Tercero. Deniéganse las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. Sin condena en costas de primera instancia (...).

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

En relación con las declaraciones de los impuestos a la riqueza de los años gravables 2015 a 2017, el IVA de los bimestres 1, 2, 3, 5 y 6 del 2015, 1, 2 y 6 del 2016, 1, 2, 3, 4 y 5 de 2017 y el impuesto sobre la renta del período 2016, cuyas deudas no fueron satisfechas por la Cooperativa de Servicios Petroleros JS Limitada, en reorganización, la demandada libró mandamiento de pago contra la actora, como deudora solidaria de la cooperativa y contra ese acto la demandante formuló la excepción de indebida tasación de la deuda que fue desestimada por la Resolución 20200313000441, del 26 de junio de

¹ Samai CE, índice 3, certificado 132F492B1540F24E E2C2B553ECE9AFE0 46C78A37C2503DBF D1B2A20CF8FAA0DD (PDF), p. 1.

² Samai Tribunal, índice 27, certificado 3F81BD8772AFB0F6 A96998FDF640B50B 71B7AAAAEC7288B8 94F9A5FBAAF65092 (word), pp. 1 a 14.



2020, en la cual la demandada, bajo la fórmula de declarar parcialmente probada dicha excepción, incrementó la suma adeudada y la estableció en \$1.660.376.940 (más intereses), lo que tasó a partir de determinar en el 38% el porcentaje de la deuda de la cooperativa, a cargo de la actora, pese a que el mandamiento inicialmente había fijado el porcentaje en el 25%. Aunque al recurrir en reposición la anterior decisión, insistió en que su porcentaje de aportes en la cooperativa era del 20% y no el establecido en el mandamiento y el acto que resolvió excepciones, la autoridad desestimó el argumento y confirmó la decisión a través de la Resolución 20200311000669, del 09 de septiembre de 2020.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones³:

Primera: Declárese la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Resolución 20200313000441, del 26 de junio de 2020, notificada mediante correo, el día 07 de julio de 2020, que fue proferida por la [demandada], mediante la cual se resolvió la excepción propuesta contra el Mandamiento de Pago 20200304000162, de fecha 31 de enero de 2020, declarándose parcialmente probada la indebida tasación de la deuda y modificándose la liquidación de la misma.

Resolución 20200311000669, del 09 de septiembre de 2020, notificada mediante correo electrónico el día 10 de septiembre de 2020, proferida por la [demandada]; a través de la cual se confirmó la Resolución 20200313000441, del 26 de junio de 2020; agotándose en consecuencia, la actuación administrativa relativa a los recursos previstos en la ley.

Segunda: Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se modifique el mandamiento de pago ..., a efectos de ajustarlo a su participación porcentual dentro de la Cooperativa de Servicios Petroleros JS Ltda. en reorganización, ..., al valor total de sus aportes sociales, en calidad de cooperada administradora.

Tercera: Condénese a la [demandada], al pago de las costas procesales, en caso de aparecer causadas.

Invocó como vulnerados los artículos 137 y 138 del CPACA; 9 de la Ley 79 de 1988 y 794 del ET (Estatuto Tributario, Decreto Ley 624 de 1989), bajo el siguiente concepto de violación⁴:

-Nulidad de los actos demandados por infracción de lo dispuesto en el artículo 794 del ET, en relación con el artículo 9 de la Ley 79 de 1988. Enunció dos premisas bajo las cuales la DIAN infringió las normas en que debieron fundarse los actos administrativos proferidos, la primera, al realizar una indebida tasación del monto de la deuda quebrantó el artículo 794 del ET y, la segunda, al desconocer la responsabilidad limitada de los asociados de las cooperativas trasgrede el artículo 9 de la Ley 79 de 1988.

Aseveró que su responsabilidad solidaria era a prorrata de sus aportes en la cooperativa, lo que inicialmente tasó la Administración en el 25%, mediante el mandamiento de pago, lo que equivalió a \$1.092.353.250 de la deuda, no obstante, el porcentaje de su participación era del 20%, como le fue reportado a la autoridad y ello correspondía a una suma de \$254.774.918 (100% de su participación en la cooperativa).

³ Samai Tribunal, índice 12, certificado C12271CC609282F4 801F0B3542D01896 A774AB051F26242C CF2C59DB850BD1E5 (pdf), link [680012333000-2021-00045-00 - OneDrive \(sharepoint.com\)](https://onedrive.live.com/?id=680012333000-2021-00045-00) 002 (pdf), pp. 2 y 3.

⁴ Samai Tribunal, índice 12, certificado C12271CC609282F4 801F0B3542D01896 A774AB051F26242C CF2C59DB850BD1E5 (pdf), link [680012333000-2021-00045-00 - OneDrive \(sharepoint.com\)](https://onedrive.live.com/?id=680012333000-2021-00045-00) 002 (pdf), pp. 5 a 9.



Consideró que la demandada mutó la responsabilidad solidaria que ella detenta a una ilimitada, puesto que al excepcionar contra el mandamiento la indebida tasación de la deuda, la demandada, la incrementó en el 38% al decidir la excepción, de modo que obvió el cálculo del porcentaje de solidaridad a prorrata de sus aportes en la cooperativa, lo cual injustificadamente fundamentó en un presunto detrimento del patrimonio de la nación, ante la existencia de saldos insolutos de las obligaciones y los valores no cubiertos por los cooperados encargados de la administración de la contribuyente. Entonces, explicó que la metodología de la autoridad fue calcular el porcentaje de solidaridad de cada socio administrador, a fin de cubrir la totalidad de la deuda y, por ello, resolvió seguir con la ejecución por la suma de \$1.660.376.940.

Al hilo de lo anterior, aseguró que la demandada desconoció lo establecido en el artículo 794 del ET sobre la responsabilidad solidaria a prorrata de los aportes en el respectivo período gravable y su parágrafo, así como la sentencia C-210 de 2000, emitida por la Corte Constitucional que versó sobre la constitucionalidad de dicha norma y que señaló que tal responsabilidad se centraba o reducía al monto de los aportes y durante un tiempo específico, la cual tiene efectos *erga omnes*; providencia que fue referida e invocada en posterior sentencia de constitucionalidad de esa misma corporación (C-1201 de 2003).

Para concluir, precisó que lo dispuesto en el artículo 794 del ET y el artículo 9 de la Ley 79 de 1988 conforman un todo normativo susceptible de ser interpretado sistemáticamente, por tanto, la responsabilidad solidaria de los cooperados que hayan ejercido la administración o gestión en la cooperativa en el pago de impuestos está limitada al monto de los aportes y a prorrata de la participación porcentual y temporal del cooperado administrador en la deudora principal. Así, la orden de pago proferida por la Administración no podía superar el porcentaje de su participación en la cooperativa para los períodos cobrados, como tampoco podía superar el valor de la totalidad de sus aportes.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora⁵. Afirmó que los actos administrativos se ajustan a la constitución y la ley y, tras contextualizar los hechos acaecidos que dieron lugar a librar orden de pago contra la actora como deudora solidaria de una cooperativa, se opuso al cargo de nulidad, así:

Sostuvo que, según el artículo 794 del ET, los cooperados administradores de las cooperativas responden solidariamente por los impuestos, actualización e intereses, a prorrata de sus aportes y, a tal fin, adujo que el concepto prorrata, era sinónimo de alícuota, correspondía a la cuota o parte proporcional a la que un miembro de una colectividad tiene derecho (activo) u obligación (pasivo) de acuerdo con la participación que tenga en la misma. Así cada parte del capital de una sociedad sería la prorrata de reparto de los beneficios o deudas de la sociedad. Señaló que conforme con el artículo 26 de la Ley 79 de 1988, la administración de las cooperativas estaba a cargo del gerente y del consejo de administración, este último conformado en el caso concreto por cuatro administradores, entre ellos, la actora.

Explicó que, según las certificaciones del contador de la cooperativa, durante los años 2015 a 2017, la participación de la demandante fue del 20%, porcentaje que junto con los restantes administradores sumaban un 52,64% de participación (otro de ellos 20% y cada uno de los dos restantes el 6,32%), sin embargo, como ellos respondían solidariamente

⁵ Samai Tribunal, índice 12, certificado C12271CC609282F4 801F0B3542D01896 A774AB051F26242C CF2C59DB850BD1E5 (pdf), link [680012333000-2021-00045-00 - OneDrive \(sharepoint.com\)](https://www.onedrive.com/share/680012333000-2021-00045-00) 009 (pdf), pp. 1 a 13.

por el 100% de los impuestos e intereses de la cooperativa, se debía determinar el porcentaje que le correspondía a cada uno en la totalidad de la deuda, para lo cual debía dividirse el porcentaje de participación de la actora, en el total del porcentaje de participación de todos los administradores (20% / 52.64%), por lo que resultó un porcentaje a responder del 38%, el que aplicado a la deuda de la cooperativa por valor de \$4.369.413.000, significaba una cifra a cargo de la actora de \$1.660.376.940, monto que fue el establecido en la resolución que resolvió la excepción propuesta contra el mandamiento y que en su concepto desvirtúa lo argumentado por la demandante, en el sentido de que la solidaridad se encuentra limitada a los aportes en la cooperativa por valor de \$254.774.918, por el contrario, esto significa que debe responder por la parte proporcional de la deuda. Adujo que si el espíritu del legislador hubiese sido limitar la responsabilidad de los cooperados al monto o valor de sus cuotas o aportes así lo hubiese establecido el artículo 794 del ET.

Asimismo, señaló que, en aplicación del principio de especialidad, el señalado artículo 794 prevalecía sobre las demás normas, incluido el artículo 9 de la Ley 79 de 1988 que prescribía dicha responsabilidad hasta el límite del valor de los aportes. Y, en todo caso, puntualizó que si se indicara que la Ley 79 de 1988 también es norma especial, la regla de aplicabilidad preferente sería que la norma posterior prevalece sobre la anterior (art. 2 de la Ley 153 de 1887), es decir, el artículo 794 *ejusdem*, dado que esta obedece «a los articulados» de las leyes 488 de 1998 y 863 de 2003.

Ratificó que la finalidad del artículo 794 del ET era asegurar el pago efectivo de los impuestos, por lo que creó mecanismos para contrarrestar la evasión fiscal y en tal sentido el legislador eliminó el velo societario. Agregó que acorde con el análisis de la Corte Constitucional en la sentencia C-210 del 2000 el carácter personal de los cooperados juega un rol importante en la responsabilidad, ya que se puede identificar una relación de gestión. Por tal razón, el legislador incorporó la responsabilidad solidaria para que el socio o cooperado responda por el pago de los impuestos, sin que esto implique una responsabilidad ilimitada, sino que se reduce a una parte proporcional, según le corresponda en el ente jurídico.

Para finalizar, solicitó que se condene en costas a la actora, según lo establecido en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con los artículos 361, 365 y 366 del CGP y que se fijen las agencias en derecho para lo cual no es necesario aportar prueba de las expensas, porque su causación se da por la comparecencia al proceso judicial y se tasan discrecionalmente por el juez.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados, sin condenar en costas⁶. Respecto de la responsabilidad solidaria de los cooperados frente a las obligaciones tributarias a cargo de las cooperativas, indicó que el artículo 794 del ET ha sido analizado por la Corte Constitucional⁷ y el Consejo de Estado⁸ y, ambas corporaciones han señalado que esta corresponde a los cooperados que se hayan desempeñado como gestores o administradores de la cooperativa, limitada a prorrata de los aportes y al tiempo en que los hubieran poseído en el respectivo periodo gravable, por lo que la segunda de ellas advirtió que, las controversias relacionadas con la responsabilidad solidaria, debían resolverse con el artículo 794 del ET, por ser la norma especial.

⁶ Samai Tribunal, índice 27, certificado 3F81BD8772AFB0F6 A96998FDF640B50B 71B7AAAAEC7288B8 94F9A5FBAAF65092 (word), pp. 1 a 14.

⁷ Sentencia C-210 del 01 de marzo de 2000, exp. D-2495, MP: Fabio Morón Díaz.

⁸ Sentencias del 22 de julio de 2021 y del 21 de octubre de 2021, (exps. 25261 y 25559, CP. Myriam Stella Gutiérrez Arguello).



En relación con la responsabilidad de la deudora solidaria, declaró que le corresponde satisfacer es el porcentaje equivalente a su participación en la cooperativa, esto es el 20% de la deuda total (\$ 4.369.413.000) y, no como lo hizo la demandada al determinar un porcentaje del 38%, calculado a partir de «*la parte proporcional del valor total de la deuda dividida entre todos los administradores*» (obligados solidarios). Sin embargo, consideró improcedente el argumento de la parte actora, según el cual, el valor por el que debía responder no podía superar el monto de su aporte, el cual ascendía a \$254.774.918 para los periodos 2015 a 2017, dado que ello desconocería la ley y la jurisprudencia sobre la responsabilidad solidaria de los socios. Por consiguiente, declaró que, en aplicación del artículo 794 del ET, la demandante debía responder por el 20% de las deudas contenidas en el mandamiento de pago y por el valor resultante seguiría la ejecución.

Por último, ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, se abstuvo de condenar en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, en concordancia con lo dispuesto en el ordinal 5 del artículo 365 del CGP.

Recurso de apelación

Ambas partes recurrieron la decisión de primera instancia⁹.

La demandante concreta su inconformidad en que la deuda a su cargo supera el equivalente del monto de su participación en el ente cooperativo, pues considera que contrario a lo señalado por el tribunal, existe sustento legal a partir de una interpretación sistemática del ordenamiento para afirmar que la responsabilidad de los cooperados administradores en el pago de impuestos es solidaria y proporcional, pero limitada al monto de sus aportes.

Sostuvo que los términos «*responsabilidad solidaria*», «*responsabilidad proporcional*» y «*responsabilidad limitada*» son diferentes; el primero concierne al sujeto pasivo que responde por un daño (criterio de imputación), el segundo atañe a la forma en que se atribuye la responsabilidad conjunta a los miembros de un determinado grupo «*cuya aportación causal no es posible individualizar factual o normativamente*» y, el tercero, que alude a la responsabilidad limitada fija el alcance de la responsabilidad o hasta dónde se responde. En armonía con lo anterior, expuso que los conceptos de responsabilidad proporcional y responsabilidad limitada constituyen categorías «*epistémicas y normativas*» distintas, pese a que, ambas limitan la extensión indemnizatoria, de ahí que no toda responsabilidad solidaria sea ilimitada, como tampoco que toda responsabilidad ilimitada sea solidaria.

Añadió que, ha sido política del Estado la protección, el fomento, la promoción y el apoyo de la asociación mediante cooperativas dentro del ámbito de la economía solidaria y como una alternativa al desarrollo socioeconómico del país. Indicó que uno de los estímulos para la creación de las cooperativas es la limitación de la responsabilidad en el artículo 9 de la Ley 79 de 1988, según el cual, la responsabilidad se limita al valor de los aportes, conforme lo señaló la sentencia C-210 de 2000, emitida por la Corte Constitucional, que versó sobre la constitucionalidad de dicha norma y que señaló que tal responsabilidad se centraba o reducía al monto de los aportes.

Así, expresó que no existe un conflicto interpretativo entre el artículo 794 del ET y el artículo 9 de la Ley 79 de 1988, sino que se complementaban, porque cada uno de ellos regulaba aspectos sustancialmente distintos del mismo fenómeno: la responsabilidad de

⁹ Samai Tribunal, índice 32, certificado 9AF4B081CEA65B45 5CD7B83406B5ED5C 7E080B273BE9330C 975202BF44515A71 (pdf), pp. 1 a 4 e índice 38, certificado E14EB61A22E5B6F6 83A25FC585FB1CED 450C43186AC8F83D 6ECF6FA08A926E2EF (pdf), pp. 1 a 11.

los cooperados por el pago de impuestos. En su criterio, ambas disposiciones constituyen un sistema coherente, entre otros argumentos, porque tanto la Ley 79 de 1988 como la Ley 863 de 2003 [se entiende que se refiere a ella como norma modificatoria del artículo 794 del ET] están ubicadas en un mismo escalón de la jerarquía normativa, por lo que se destaca que se impone una interpretación armónica y no excluyente. En línea con ello, citó apartes de la sentencia C-037 de 2002 proferida por la Corte Constitucional, referentes a la jerarquía de las normas del ordenamiento y como incide la supremacía de las de mayor rango en la validez de las subsiguientes normas jerárquicas. Concluyó que el tribunal debió estimar su responsabilidad solidaria limitada al monto de sus aportes, no superándolos.

Por su parte, la demandada solicitó la revocatoria de la sentencia para lo cual, adujo que la decisión adoptada por el *a quo* no se ajustaba a la normativa aplicable, a efectos de lo cual, reprodujo de su contestación los argumentos de que el artículo 794 del ET es el fundamento legal de la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad y que, tratándose de cooperativas, los cooperados administradores responden solidariamente por el 100% de los impuestos, actualización e intereses a cargo del ente jurídico, en la parte proporcional de sus aportes. Que, a tal fin, la demandante como deudora solidaria le corresponde satisfacer de la deuda a cargo de la cooperativa el equivalente al 38% del total adeudado por la contribuyente, porcentaje obtenido de dividir el 20% del aporte de la actora, sobre el porcentaje total de la participación de todos los administradores (52,64%).

Igualmente reiteró que, como el fin del artículo 794 del ET es asegurar el pago de los impuestos a cargo del contribuyente y, por ello, el legislador eliminó el velo societario y creó mecanismos anti evasivos fiscales, de llegarse a considerar que los cuatro administradores de la cooperativa responden en función al porcentaje de su participación 52,64%, significaría que el equivalente al 47,36% de la deuda que asciende a \$2.069.354.000 (sic) no podría ser objeto de cobro a ninguno de los responsables solidarios y ello contravendría lo legislado, pues quedaría una parte de la deuda sin cancelar.

Señaló que el párrafo del artículo 794 es claro frente a que la responsabilidad solidaria es total y exclusiva de los cooperados administradores, para lo cual reafirmó el cálculo aritmético que obtuvo como porcentaje el 38% a cargo de la actora sobre la deuda total. Del mismo modo, iteró que el análisis de la Corte Constitucional en la sentencia C-210 del 2000 sobre el carácter personal de los cooperados, es relevante a los efectos de determinar la responsabilidad, porque los únicos responsables solidarios son quienes hacen la gestión. Por tal razón, insistió en que el propósito del artículo 794 *ibidem* se incumpliría si se mantenía la tesis de que los administradores de las cooperativas limitaban su responsabilidad solidaria al porcentaje de su participación en las mismas, pues al ser así, a efectos de burlar tal responsabilidad, las personas que ejercían tales cargos tendrían una mínima participación en el ente cooperativo o inclusive podría darse el caso que el gerente o representante legal no tuvieran ninguna participación, con lo cual no tendrían responsabilidad, por lo que quedaría un porcentaje alto de la deuda sin poderse cobrar.

Para terminar, reiteró la solicitud de condenar en costas a la demandante, acorde con el artículo 188 del CPACA y, a su vez, objetó que la fijación de agencias en derecho no ameritaba prueba de su causación, pues se originaban por la simple comparecencia al juicio, por lo que su tasación era discrecional del juez.



Pronunciamientos finales

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales¹⁰. La demandante y el ministerio público no intervinieron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados en el marco de los cargos de apelación planteados por la demandada y la demandante contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda -frente a la resolución que resolvió la excepción de indebida tasación del monto de la deuda a cargo de la deudora solidaria y la resolución confirmatoria-

Corresponde definir si la tasación de la deuda efectuada por la demandada atendió lo regulado en el artículo 794 del ET, en tanto la DIAN, para establecer el monto de la deuda a cargo de la actora, determinó la proporción que representaba su participación en la cooperativa, en la totalidad de la participación de todos los responsables solidarios (20% dividido en 52,64%). Resuelto lo anterior, se definirá si la responsabilidad solidaria no debe superar el valor de sus aportes en los períodos de las deudas objeto de cobro, como lo plantea la demandante. Finalmente, se determinará la procedencia de la condena en costas que reclama la apelante demandada.

Análisis del caso concreto

2- A fin de atender estos cuestionamientos, se detalla que el tribunal de primera instancia, a partir del estudio del artículo 794 del ET y la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹¹ y el Consejo de Estado¹², declaró que la responsabilidad solidaria de la demandante correspondía a su porcentaje de participación en la cooperativa, esto es, el 20%, de modo que la cifra así obtenida era con la que continuaría la ejecución, lo cual estaba en línea con los argumentos de la demandante frente a la ilegalidad de los actos al haber fijado el porcentaje del 38% resultado de establecer una porción entre el porcentaje de participación y el de participación de todos los obligados solidarios.

En contraposición a la determinación del tribunal, la demandada apelante aduce que la decisión adoptada por el *a quo* no atiende a lo prescrito en el artículo 794 del ET, el cual señala que los administradores de las cooperativas responden solidariamente por las deudas fiscales de estas, a prorrata de sus aportes, lo cual equivale a la proporción que representa la participación de la actora en el valor total de la deuda. De igual manera, afirmó que la responsabilidad solidaria significa que los cooperados administradores deben responder por el 100% de los impuestos, actualización e intereses a cargo de la cooperativa (deudor principal), ya que el objetivo del artículo 794 del ET es asegurar el pago de los impuestos a cargo del contribuyente y, por ello, el legislador eliminó con tal disposición el velo societario y creó mecanismos anti evasivos fiscales, así que de llegarse a considerar que los cuatro administradores de la cooperativa responden en función al porcentaje de su participación 52,64%, significaría que el equivalente al 47,36% de la deuda no podría ser objeto de cobro a ninguno de los responsables solidarios, lo

¹⁰ Samai CE, índice 12, certificado C74D8F40F6400C7E 74D2C6331179B8E4 6CA0F0AD85D7EA66 EC1C3AD4D918A519 (pdf), pp. 3 a 12.

¹¹ Sentencia C-210 del 01 de marzo de 2000, exp. D-2495, MP: Fabio Morón Díaz).

¹² Sentencias del 22 de julio de 2021 y del 21 de octubre de 2021, (exps. 25261 y 25559, CP. Myriam Stella Gutiérrez Arguello).

que contravendría al legislador, por lo que la interpretación normativa del *a quo* desatendía la claridad de la norma e infringía un daño al Estado por el saldo insoluto incobrable.

Por su parte, la demandante apelante alegó que la responsabilidad solidaria de los asociados administradores no puede superar el 100% del monto de los aportes en la cooperativa, lo que en su caso significaría que al ser el 20% el porcentaje de sus aportes en los períodos discutidos, la deuda solo podría ser satisfecha en el monto de \$254.774.918. Aseveró que, a partir de una interpretación sistemática del ordenamiento, esto es, del artículo 794 del ET, modificado por la Ley 863 de 2003 y el artículo 9 de la Ley 79 de 1998 con el mismo nivel jerárquico, la responsabilidad de los cooperados administradores en el pago de impuestos es solidaria y proporcional pero limitada al monto de los aportes.

Observa la Sala que no es objeto de controversia que la demandante fue miembro del consejo de administración de la cooperativa contribuyente (obligada principal que entró en proceso de reorganización) y que, según certificación de contador, sus aportes en la cooperativa en el lapso del 2015 a 2017 fue del 20%. De la misma manera, tampoco se discute que la deuda total de la contribuyente es por el orden de \$4.369.413.000, más intereses y actualización (este último concepto según lo indica el mandamiento de pago).

3- Para resolver el debate planteado, la Sala atenderá el criterio de decisión jurisprudencial anteriormente fijado¹³ y, precisa que uno de los debates planteados correspondió a uno de los responsables solidarios de la misma cooperativa, por las mismas deudas.

Al tenor de tales precedentes, se estableció que la responsabilidad solidaria de los miembros de consejos de administración o gestores de cooperativas prevista en el artículo 794 del ET, en la versión modificada por la Ley 863 de 2003 y adicionada en el párrafo por la Ley 488 de 1998, debía tasarse en función de «(i) los aportes o participaciones poseídas en el patrimonio de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica y (ii) del tiempo en que se hubieran poseído en el respectivo período gravable»¹⁴, tal como lo dispone el inciso primero de esa norma. Es decir, el porcentaje de los aportes en la cooperativa, en el período a que corresponde la obligación tributaria, aplicado al valor de la deuda sobre la cual existe la responsabilidad solidaria.

Lo anterior, en consideración de la propia redacción del artículo 794 *eiusdem* y el análisis que la Corte Constitucional hizo sobre esta norma en la sentencia C-210 de 2000, pues enfáticamente reconoció que el «*legislador estableció la solidaridad, como un principio de carácter jurídico para asegurar el pago de los impuestos, a los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y suscriptores, en la forma prevista en el artículo 794 del ET, modificado por el artículo 163 de la Ley 223 de 1995 y, adicionado por el artículo 108 de la Ley 488 de 1998, acusado, la limitó únicamente a prorrata de los aportes en la misma y, únicamente durante el tiempo que los socios hubieren poseído sus aportes en el respectivo período gravable*».

Al tenor de ese criterio constitucional al interpretar la norma, la Sala, concluyó que para la tasación de la deuda de los responsables solidarios de cooperativas, lo procedente es aplicar el porcentaje de participación en la cooperativa en los períodos de la obligación objeto de cobro, sobre la deuda del obligado principal, sin que dicha tasación corresponda

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 21 de octubre de 2021 (exp. 25559, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 09 de febrero de 2023 (exp. 26949, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁴ Sentencias *ibidem*.



al equivalente en pesos del valor del aporte, pues la norma clarifica que la responsabilidad sobre los impuestos, actualización e intereses es a prorrata de los aportes, que no el equivalente al valor del aporte.

De conformidad con lo indicado en precedencia y tal como lo precisó la Corte Constitucional, la limitación de la responsabilidad solidaria del asociado de la cooperativa obedece a la libertad de configuración normativa del legislador y, por ende, no es cierto como lo aduce la apelante demandada que esta norma haya pretendido que la autoridad satisficiera la deuda total del obligado tributario principal sin importar el porcentaje de participación del cooperado en la cooperativa, pues contrario al entendimiento de la Administración, la deuda que el responsable debe asumir tiene como límite el porcentaje de sus aportes en el ente cooperativo.

Teniendo en cuenta que el porcentaje de participación de la demandante no es objeto de controversia, como tampoco la cuantía de la obligación de la citada cooperativa, se tiene que, conforme con el artículo 794 del ET, la deuda a cargo de la demandante corresponde al 20% de \$4.369.413.000 (monto total de la obligación), en consideración a su porcentaje de participación en la cooperativa, lo que equivale a \$873.882.600, más los intereses y demás emolumentos causados. No prospera el cargo de apelación de la demandada.

4- Procede la Sala a atender el cuestionamiento de la apelación de la actora, quien sostuvo que el tribunal debió considerar su deuda a cargo en el monto del valor de sus aportes en los años 2015 a 2017 que ascendieron a \$254.774.918 y no que a partir del porcentaje de sus aportes en esos períodos (20%) aplicado a la deuda total, se obtuviese la cifra que debería sufragar.

Como lo han determinado los señalados precedentes judiciales, el valor que debe satisfacer la responsable solidaria no equivale al monto del aporte como lo reclama la apelante, puesto que el artículo 794 del ET determina que la responsabilidad se debe establecer en función de la participación en la cooperativa, lo que corresponde aplicar a la deuda total, para así obtener la cuantía a satisfacer.

Ahora bien, respecto de la argumentación en torno a que el artículo 794 del ET y el artículo 9 de la Ley 79 de 1988, se complementan, porque ellos regulan aspectos sustancialmente distintos de la responsabilidad de los cooperados por el pago de impuestos, la Sala reitera que «las controversias relacionadas con el alcance de la responsabilidad solidaria de los cooperados respecto de obligaciones de carácter fiscal a cargo de las cooperativas deben resolverse de conformidad con el artículo 794 del ET, por ser la norma especial que regula específicamente este asunto. De ahí que no haya lugar a aplicar las normas generales previstas en otras regulaciones, pues la norma especial prevalece sobre la norma general», connotación que para el caso tendría el precepto de la Ley 79 de 1988.

No prospera el cargo de apelación de la demandante.

Conclusión

En suma, los asociados responsables solidarios de cooperativas cumplirán con la deuda del obligado principal en proporción a su participación en la cooperativa aplicado sobre el valor de la deuda, que no en el equivalente al monto de su aporte.



Costas

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Reconocer** personería a la abogada Gloria Inés Moreno Rincón como apoderada de la demandada, en los términos del poder conferido¹⁵.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

¹⁵ Samai CE, índice 11, certificado 3CA4790D012325F7 BDC211E73CF61360 BA3B57804EF1403E ABB57A666E45B22B (pdf), p. 3.